

Acórdão: 23.086/22/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002068635-76
Impugnação: 40.010152850-57
Impugnante: Oi S.A. - Em Recuperação Judicial
IE: 062269679.00-26
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatou-se o recolhimento a menor de ICMS, em face de a Autuada não ter submetido à tributação parcela dos serviços de comunicação denominados “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”. Procedimento fiscal respaldado pelos art. 155, inciso II, da CF/88, pelos arts. 2º, inciso III, 12, inciso VII e 13, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, pelo art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN) e pelos arts. 42, inciso I, alínea “j”, 43, inciso X, § 4º, e 53, incisos I, II e VI do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mesma lei. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, em decorrência da emissão de notas fiscais com destaque a menor do imposto, visto que a Autuada, tomou por base na sua apuração parte dos valores recebidos pela prestação de serviços de comunicação de dados, prestados para o cliente SICOOB, deixando de incluir parcelas sujeitas à tributação, intituladas como serviços de “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, no período de agosto de 2016 a fevereiro de 2017.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às págs. 319/333, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 476/497.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de manifesto vício de motivação. Salienta que a Fiscalização arbitrou, de forma desmotivada, o valor do serviço TC CPE SOLUTION-ALUGUEL para 17,11% do montante pago pelo cliente SICOOB, com base em contrato firmado pela Impugnante com o Banco do Brasil.

Em relação ao arbitramento, a matéria é também abordada na impugnação nas questões de mérito e assim será tratada.

Quanto ao alegado vício de motivação, verifica-se que razão não lhe assiste, uma vez que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

A Fiscalização descreve com propriedade as razões que a levaram à constituição do crédito tributário, traz aos autos todos os dispositivos legais infringidos, as causas e efeitos do comportamento da Autuada que justificam a cobrança em apreço.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, em decorrência da emissão de notas fiscais com destaque a menor do imposto, visto que a Autuada, tomou por base na sua apuração parte dos valores recebidos pela prestação de serviços de comunicação de dados, prestados para o cliente SICOOB, deixando de incluir parcelas sujeitas à tributação, intituladas como serviços de “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, no período de agosto de 2016 a fevereiro de 2017.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, faz-se pertinente destacar os esclarecimentos dispostos no diligente relatório fiscal apensado ao Auto de Infração pelo autor do trabalho, apresentando as razões norteadoras do lançamento. Como segue:

Para melhor compreensão do trabalho do Fisco, necessário, em um primeiro momento, tecer alguns esclarecimentos sobre os serviços de telecomunicações relacionados neste auto de infração.

Assim, consoante relato contido na página da Autuada na internet, nos serviços dedicados a grandes empresas, destacamos os serviços IP CONNECT que permite que empresas tenham acesso à Internet com alto nível de desempenho e performance, e o VPN VIP que é a solução para formação de redes virtuais privadas que permite a convergência de voz, dados e vídeo, com banda garantida.

Consoante descrição fornecida pela Autuada, o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” é um produto que consiste na locação de equipamentos, com serviços de instalação, manutenção, atendendo a toda a rede de comunicação de dados, internet e voz de seu cliente. A sigla CPE significa “Customer Premises Equipment”, termo utilizado para designar os equipamentos terminais de rede situados dentro dos limites de propriedade do cliente.

Pois bem, de acordo com o entendimento da Autuada, o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” trata-se de serviço de caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação e, portanto, não deve ser submetido à tributação do ICMS.

Nesse ponto, existem reiteradas decisões dos tribunais superiores, no sentido de que não incide ICMS sobre sobre atividades meio e locação.

Registre-se, novamente, que essas definições do “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, consolidam o entendimento da Autuada, e se encontram discriminadas em documentação apresentada ao Fisco. Não decorre de interpretação do Fisco Estadual.

Assim, feitos os esclarecimentos acima, para verificar se o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” foi prestado conjuntamente com os serviços de comunicação de dados, intitulado de “ACESSO TC VPN IP”, bem como os respectivos valores destacados, o Fisco Estadual requereu à Autuada, a apresentação do contrato firmado com o cliente SICOOB objeto deste auto de infração.

Em atendimento, a Autuada apresentou o arquivo “CT 886.2011” em formato PDF. E, de acordo com referido contrato, tem por objeto a prestação dos serviços de comunicação de dados, por meio de uma Rede MPLS IP Multisserviços, que permita a comunicação de longa

distância entre os pontos eletrônicos de presença do SICOOB (PEP).

Conforme se depreende das cláusulas contidas neste contrato, o cliente SICOOB, pagou mensalmente à Autuada, para cada PEP instalado e em operação, os preços unitários constantes do Documento nº 6, nos quais estão incluídos todos os serviços e tributos necessários para a execução e prestação dos serviços objeto do contrato, inclusive o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”.

E, conforme se depreende do Documento nº 7 deste contrato, verifica-se que na composição dos preços unitários, referentes aos serviços de comunicação de dados contratados, não há destaque de ICMS para o CPE. Neste sentido, veja-se o excerto abaixo, extraído do contrato.

(...)

Com base na descrição dos recursos necessários para a execução e prestação do serviço de comunicação de dados, constante do contrato, há incidência do ICMS apenas no serviço relacionado no quadro acima intitulado “Acesso VPN VIP”.

Isso posto, ao analisar as notas fiscais emitidas em razão do serviço de comunicação de dados contratado pelo SICOOB, relacionadas nos Anexos 3 e 4, verifica-se que os percentuais referentes ao serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, praticados pela Autuada são excessivamente elevados, considerando que os serviços consistem tão somente de equipamentos terminais de rede situados dentro dos limites de propriedade do cliente, necessários para a utilização dos serviços contratados, porém, se trata de parcela pequena na topologia física da rede provedora dos serviços, composta ainda pelo backbone da Autuada e seus acessos por par metálico e fibra óptica. Neste sentido, veja-se o exemplo abaixo:

- NFST nº 000000067 de 22/12/2016: Valor do item “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” – R\$ 620.000,00; NFST nº 000000069 de 22/12/2016: Valor do item “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” – R\$ 52.422,20.

- NFST nº 000000066 de 22/12/2016: Valor do item “ACESSO TC VPN IP” – R\$ 345.892,10; NFST nº 000000068 de 22/12/2016: Valor do item “ACESSO TC VPN IP” – R\$ 39.758,19.

Nesse exemplo, referente ao período de dezembro de 2016, o percentual do valor da parcela do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” (R\$ 672.422,20) em

relação ao valor total da prestação dos serviços de comunicação de dados objeto do contrato com o SICOOB (R\$ 1.058.072,49), é de **63,55%**.

Esclareça-se que ao promover esse acréscimo, especificamente no percentual do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, a Autuada diminuiu o valor da base de cálculo a ser tributada, relativo ao serviço intitulado “ACESSO TC VPN IP”, de modo que o resultado final provocou recolhimento a menor do imposto devido, já que, como visto anteriormente, a rubrica foi considerada pela Autuada, como não tributada.

Ora, não há cabimento o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, de mero caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação [in casu, os serviços de comunicação de dados], representar, na verdade, quase dois terços do valor mensal dos serviços contratados pelo SICOOB.

O entendimento aqui esposado não é novidade e, foi também apurado na verificação do contrato nº 2009-8558-0425, firmado entre a Autuada e o Banco do Brasil, o qual tinha o mesmo objeto, ou seja, a prestação dos serviços de dados, por meio de uma Rede IP Multisserviço, que permita a comunicação de longa distância entre os pontos eletrônicos de presença do Banco do Brasil (PEP), que motivou a lavratura do auto de infração nº 01.001889757-89.

Neste auto de infração, o Fisco tomou por base o valor do percentual previsto no Documento nº 7 do contrato nº 2009-8558-0425, firmado entre a Autuada e o Banco do Brasil, a partir daí ajustou os valores dos serviços “TC CPE SOLUTION” em **17,11%**.

Diante disso, a conduta da Autuada se amolda às circunstâncias previstas no art. 53, II do RICMS/02, assim o Fisco seguiu os parâmetros estabelecidos no art. 54 do mesmo diploma legal, tomando-se como base para o arbitramento dos serviços “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, o valor do percentual (**17,11%**) previsto no Documento nº 7 do contrato nº 2009-8558-0425, firmado entre a Autuada e o Banco do Brasil.

Sendo assim, neste auto de infração, não se discute a incidência ou não do ICMS sobre o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, mas, sim, o fato de embutir no valor do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, parcela significativa das cobranças por serviços de comunicação de dados, para o cliente SICOOB, de

modo a reduzir indevidamente a base de cálculo do ICMS no mesmo valor dos serviços incluídos, mantendo inalterado o valor pago pelo cliente.

Por fim, ao exposto, bem como a documentação apresentada, o Fisco Estadual emitiu este auto de infração em face de a Autuada ter deixado de destacar na base de cálculo do imposto dos valores oriundos dos serviços de comunicação de dados, contratados pelo cliente SICOOB, a parcela correspondente aos valores do serviço intitulado de “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, conforme demonstrado no Anexo 2.

Nesse contexto, para análise da presente contenda, primeiramente, torna-se importante fazer uma incursão nas normas tributárias disciplinadoras da matéria ora discutida.

Por determinação constitucional, coube aos estados e ao Distrito Federal a competência privativa para instituírem o imposto sobre prestações de serviço de comunicação. Essa atribuição deu-se de forma ampla, conforme disposto no inciso II do art. 155 da CF/88, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

Esclareça-se que as hipóteses de incidência do imposto e a ocorrência dos fatos geradores nas referidas prestações decorrem de uma situação legal, prevista pela norma tributária em que se verifica a ocorrência de um contrato de prestação de serviços onde se verifica a existência de um prestador, de um tomador, do objeto, serviço de comunicação, e de um preço pactuado entre as partes pelos serviços prestados. A essa situação acrescenta-se o fato de que a natureza dos serviços e os meios empregados são irrelevantes para caracterização do fato gerador do imposto.

Dessa forma, o lançamento ampara-se na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75, que descrevem de forma objetiva as hipóteses de incidência, bem como a ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação. Confira-se:

LEI COMPLEMENTAR nº 87/96

Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

(...)

Art. 12.

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

LEI n° 6.763/75

Art. 5° - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1°- O imposto incide sobre:

(...)

8) a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação.

Art. 6° - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

XI - na geração, na emissão, na transmissão, na retransmissão, na repetição, na ampliação ou na recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior, ressalvado o serviço de comunicação realizado internamente no estabelecimento pelo próprio contribuinte;

(...)

Quanto à base de cálculo, tanto a Lei Complementar n° 87/96 quanto a Lei n° 6.763/75 são claras ao determinar que a base de cálculo para o ICMS exigido em razão da prestação onerosa de serviço de comunicação é o preço do serviço, incluída toda quantia cobrada ou recebida em decorrência de sua prestação, nos termos das citadas leis:

Lei Complementar n° 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

VII - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

(...)

§ 2º - Integram a base de cálculo do imposto:

(...)

2) nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga.

(...)

Por sua vez, o RICMS/02 também esclarece quais serviços se enquadram como fato gerador do imposto e quais parcelas integram a sua base de cálculo. Confira-se:

RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

X - na geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no

exterior, observado o disposto no § 4º deste artigo, o preço do serviço, ou, nas prestações sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso X do caput deste artigo, incluem-se também na base de cálculo do imposto, quando for o caso, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

(...)

Nota-se, claramente, que a intenção do legislador, ao definir que na base de cálculo do ICMS devido em razão da prestação do serviço de comunicação, é incluir todas as importâncias recebidas do tomador do serviço e fazer incidir o imposto estadual sobre toda a receita auferida pelo contribuinte relacionada com o exercício da atividade de prestação de serviço de comunicação. Vale dizer, todas as importâncias recebidas do tomador do serviço de comunicação em decorrência da sua prestação são objeto de incidência do ICMS.

Conforme pontua a Fiscalização, segundo descrição fornecida pela Autuada, o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” é um produto que consiste na locação de equipamentos, com serviços de instalação, manutenção, atendendo a toda a rede de comunicação de dados, internet e voz de seu cliente.

Para verificar se o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” foi prestado conjuntamente com os serviços de comunicação de dados, intitulado de “ACESSO TC VPN IP”, bem como os respectivos valores destacados, o Fisco requereu à Autuada, a apresentação do contrato firmado com o cliente SICOOB.

Em atendimento, a Autuada apresentou o arquivo “CT 886.2011” em formato PDF. E, de acordo com referido contrato, Capítulo Primeiro – Objeto - CLÁUSULA PRIMEIRA (págs. 26), este tem por objeto a prestação dos serviços de comunicação de dados, por meio de uma Rede MPLS IP Multisserviços, que permita a comunicação de longa distância entre os pontos eletrônicos de presença do SICOOB (PEP).

Conforme se depreende das cláusulas contidas neste contrato, o cliente SICOOB, pagou mensalmente à Autuada, para cada PEP instalado e em operação, os preços unitários constantes do Documento nº 6, nos quais estão incluídos todos os serviços e tributos necessários para a execução e prestação dos serviços objeto do contrato, inclusive o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, conforme se depreende do Documento nº 7 deste contrato, verifica-se que na composição dos preços unitários, referentes aos serviços de comunicação de dados contratados, não há destaque de ICMS para o CPE.

Em sua defesa, a Autuada alega que o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” trata-se de serviço de caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação e, portanto, não deve ser submetido à tributação do ICMS.

Nesse contexto, o seguinte apontamento de Gilberto de Ulhôa Canto (CANTO, Gilberto de Ulhôa. Direito Tributário Aplicado – Pareceres. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.), analisando o problema do enquadramento de atividades sujeitas ao Imposto sobre Serviços, vem bem a calhar:

Na situação descrita em c do item 116 (OBS.: não confundir com a hipótese abordada no texto de Bernardo Ribeiro de Moraes) retro, **em que o contribuinte presta diversos serviços inseparáveis, será ele enquadrado em um único item da Lista, aquele que corresponda ao serviço essencial, principal, que constitui o induzimento que move o seu cliente a procurá-lo. Sendo misto, o contrato não permite separação de diversas atividades, pois estabelece para o prestador obrigação de prestações integradas.** Assim, o dentista que faz prótese deverá pagar imposto sobre a atividade de dentista, que é dela abrangente, e a empresa hoteleira é tributada pela prestação apenas de serviços de hospedagem, embora estes compreendam locação e guarda de bens móveis e serviços gerais. (Destacou-se)

Veja-se, portanto que, no caso em comento, conforme a boa doutrina, a unicidade do contrato é prevalente e de natureza determinada pela prestação de serviço essencial que levou o tomador do serviço a contratar da Autuada a respectiva prestação, e como anteriormente destacado, o objeto do contrato celebrado entre a Impugnante e o SICOOB é **“a prestação dos serviços de comunicação de dados”**, que, de acordo com o normativo transcrito, sujeita-se à incidência do ICMS.

Por outro lado, a Autuada questiona a base de cálculo adotada pela Fiscalização. Afirma que foi arbitrado, de forma desmotivada, o valor do serviço TC CPE SOLUTION-ALUGUEL para 17,11% do montante pago pelo cliente SICOOB, com base em contrato firmado pela Impugnante com o Banco do Brasil.

Em relação à questão, oportuno transcrever algumas considerações do Fisco, em sua manifestação nos autos:

“...os valores mensalmente destacados na locação dos equipamentos terminais de rede, denominados “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, são totalmente desproporcionais aos respectivos valores destacados nos serviços de comunicação de dados, para o cliente SICOOB.

É, precisamente, o que se passa a demonstrar.

Vamos partir do seguinte exemplo:

- NFST nº 000000067 de 22/12/2016: Valor do item “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” – R\$ 620.000,00; NFST nº 000000069 de 22/12/2016: Valor do item “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” – R\$ 52.422,20.

- NFST nº 000000066 de 22/12/2016: Valor do item “ACESSO TC VPN IP” – R\$ 345.892,10; NFST nº 000000068 de 22/12/2016: Valor do item “ACESSO TC VPN IP” – R\$ 39.758,19.

Nesse exemplo, referente ao período de dezembro de 2016, o percentual do valor da parcela do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” (R\$ 672.422,20) em relação ao valor total da prestação dos serviços de comunicação de dados objeto do contrato com o SICOOB (R\$ 1.058.072,49), é de 63,55%.

Registre-se que essa constatação se aplica a todo o período autuado e sobre todas as demais notas fiscais relacionadas nos Anexos 3 e 4.

Esclareça-se que ao promover esse acréscimo, especificamente no percentual do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, a Impugnante diminuiu o valor da base de cálculo a ser tributada, relativo ao serviço intitulado “ACESSO TC VPN IP”, de modo que o resultado final provocou recolhimento a menor do imposto devido, já que, como visto anteriormente, a rubrica foi considerada pela Impugnante, como não tributada.

Ora, não há cabimento o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, de mero caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação [*in casu*, os serviços de comunicação de dados], representar, na verdade, quase dois terços do valor mensal dos serviços contratados pelo SICOOB.

A Fiscalização, então, extrai excertos dos Anexos nº 9 e 10, especificamente, da especificação do objeto do Contrato “CT 886.2011” firmado com o SICOOB (Anexo nº 9) e do Contrato “CT 2009-8558-0425 – REMUS II” firmado com o Banco do Brasil (Anexo nº 10), continuando com a sua explanação:

Isto é, voltando aos excertos acima, claro está que, os contratos firmados com o SICOOB e o Banco do Brasil são equivalentes, afinal, trata-se rigorosamente do mesmo objeto, para clientes com a mesma atividade econômica.

De modo similar, ambos os contratantes pactuaram que a remuneração da Impugnante (prestadora de

serviços) se daria pelo estabelecimento de preços unitários para cada tipo de PEP instalado e em operação, nos quais estão incluídos todos os serviços e tributos necessários para a execução e prestação dos serviços objeto do contrato, inclusive o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”. Neste sentido, veja-se os excertos abaixo extraídos dos Anexos nº 9 e 10.

(...)

Em igual sentido, conforme se depreende das cláusulas contidas nestes contratos, não há, qualquer especificação técnica que permita à Impugnante alegar que o serviço de comunicação de dados não é prestado de forma equivalente. É dizer: não há qualquer diferença no modelo padrão de conexão do serviço de comunicação de dados que está detalhado nos contratos firmados com o SICCOB e o Banco do Brasil.

Registre-se que a Impugnante simplesmente não comprovou que há diferenças técnicas entre os contratos, portanto, não restam, dúvidas, que os percentuais por ela utilizados na cobrança do “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” devem ser equivalentes.

(...)

Conforme oportunamente explanado, evidente está que a Impugnante ao proceder a majoração do percentual dos serviços “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, passou a incluir na parte não tributada uma parcela muito maior do que a parte tributada, de modo que os valores do contrato possam ser gerenciados, dosados para que a base de cálculo do imposto fique do agrado da empresa.

E foi nesse cenário que o Fisco se viu obrigado a, tomar como base para o arbitramento dos serviços “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, o valor do percentual (17,11%) previsto no Documento nº 7 do contrato firmado entre a Impugnante e o Banco do Brasil (Anexo nº 10), para ver reconhecido o seu direito ao ICMS recolhido a menor.

Registre-se, novamente, para evitar quaisquer questionamentos nesse sentido, que o Fisco tomou por base na apuração dos valores do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, prestados para o cliente SICCOB, o contrato firmado com o Banco do Brasil (Anexo nº 10), uma vez que:

a. ambos os contratos possuem rigorosamente o mesmo objeto;

b. ambos os contratos possuem as mesmas condições técnicas da prestação do serviço de comunicação de dados;

c. ambos os contratos possuem a mesma forma de pagamento, ou seja, preços unitários para cada tipo de PEP instalado e em operação; e

d. ambos os contratantes possuem a mesma atividade econômica.

Evidente, pois, que o arbitramento da base de cálculo, promovido pelo Fisco, não adveio de “critérios totalmente subjetivos”, mas sim de um ajuste realizado com a plena observância da legislação tributária, não sendo hipótese de nulidade da autuação, por ausência de motivação.

(...)” (Destacou-se)

Em relação à essa questão, duas observações são necessárias:

A primeira é a de que a Autuada, em relação às obrigações tributárias, não respeita a natureza jurídica do contrato por ela firmado com seu cliente SICOOB, o qual prevê expressamente que o objeto do contrato, como demonstrado, é a “**prestação de serviços de comunicação de dados.**”

A segunda é a de que, além de não respeitar a natureza jurídica do contrato, entende que, a seu bel prazer, pode separar prestações indivisíveis e determinar para elas qualquer valor que julgar conveniente para efeito de recolher os tributos que julgar devidos segundo o seu entendimento.

Dessa forma, corretamente agiu o Fisco uma vez que restou evidenciado que a Autuada declinou para os serviços “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” parcela sobremaneira significativa das cobranças por serviços de comunicação de dados, para o cliente SICOOB, de modo a reduzir indevidamente a base de cálculo do ICMS, mantendo inalterado o valor pago pelo cliente.

Como bem destacado pela Fiscalização, o procedimento por ela adotado está plenamente respaldado pela legislação, tendo em vista que o art. 148 do CTN autoriza a realização de arbitramento quando (1) sejam omissos ou não mereçam fé (1.1) as declarações, ou (1.2) os esclarecimentos prestados, ou (1.3) os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, *ipsis litteris*:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessa linha, acompanhando a norma do CTN, o art. 53 do RICMS/02 prevê as hipóteses em que se admite a realização de arbitramento, *in verbis*:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou da prestação do serviço;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

É notório que o fato gerador do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação, consoante o disposto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar n.º 87/96, é plenamente abrangente, no sentido do gênero comunicação, e não apenas de qualquer uma de suas espécies, se estendendo a todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. E, assim sendo, conforme demonstrado, as receitas auferidas pela Autuada, e objeto das exigências fiscais, são decorrentes da efetiva prestação de serviço de comunicação.

Por tudo isso, repita-se, na composição da base de cálculo sujeita à tributação, devem ser considerados todos e quaisquer valores cobrados, seja a que título for, na intenção da realização da atividade-fim de prestação de serviço de comunicação, aquela que levou o tomador do serviço a contratar o seu prestador. E esse é o teor da legislação.

Portanto, escorreito o trabalho fiscal com a cobrança da diferença do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei n.º 6.763/75, como segue:

Lei n.º 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, solicitando a aplicação do princípio da consunção ao presente caso.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A.
APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES.
JUDIMAR BIBER (RELATOR).

(...)

(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado. Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, que o considerava nulo. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Iara Maria Diniz Leite e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Dimitri Ricas Pettersen.

Sala das Sessões, 03 de março de 2022.

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

Marcelo Nogueira de Moraes
Presidente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.086/22/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.002068635-76	
Impugnação:	40.010152850-57	
Impugnante:	Oi S.A. - Em Recuperação Judicial	
	IE: 062269679.00-26	
Proc. S. Passivo:	André Mendes Moreira/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, em decorrência da emissão de notas fiscais com destaque a menor do imposto, visto que a Autuada, tomou por base na sua apuração parte dos valores recebidos pela prestação de serviços de comunicação de dados, prestados para o cliente SICOOB, deixando de incluir parcelas sujeitas à tributação, intituladas como serviços de “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, no período de agosto de 2016 a fevereiro de 2017.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Preliminarmente, no caso em comento, é imprescindível destacar o procedimento realizado pela Fiscalização para constituir o crédito tributário, conforme excerto que consta no relatório do Auto de Infração, especificamente na página 09 do e-PTA:

(...) Nesse exemplo, referente ao período de dezembro de 2016, o percentual do valor da parcela do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” (R\$ 672.422,20) em relação ao valor total da prestação dos serviços de comunicação de dados objeto do contrato com o SICOOB (R\$ 1.058.072,49), é de 63,55%.

Esclareça-se que ao promover esse acréscimo, especificamente no percentual do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, a Autuada diminuiu o valor da base de cálculo a ser tributada, relativo ao serviço intitulado “ACESSO TC VPN IP”, de modo que o resultado final provocou recolhimento a menor do imposto devido, já que, como visto anteriormente, a rubrica foi considerada pela Autuada, como não tributada. **Ora, não há cabimento o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, de mero caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação [in casu, os serviços de comunicação de dados],**

representar, na verdade, quase dois terços do valor mensal dos serviços contratados pelo SICOOB.

O entendimento aqui esposado não é novidade e, foi também apurado na verificação do contrato nº 2009-8558-0425, firmado entre a Autuada e o Banco do Brasil, o qual tinha o mesmo objeto, ou seja, a prestação dos serviços de dados, por meio de uma Rede IP Multisserviço, que permita a comunicação de longa distância entre os pontos eletrônicos de presença do Banco do Brasil (PEP), que motivou a lavratura do auto de infração nº 01.001889757-89.

Neste auto de infração, o Fisco tomou por base o valor do percentual previsto no Documento nº 7 do contrato nº 2009-8558-0425, firmado entre a Autuada e o Banco do Brasil, a partir daí ajustou os valores dos serviços “TC CPE SOLUTION” em 17,11%.

Diante disso, a conduta da Autuada se amolda às circunstâncias previstas no art. 53, II do RICMS/02, assim o Fisco seguiu os parâmetros estabelecidos no art. 54 do mesmo diploma legal, tomando-se como base para o arbitramento dos serviços “TC CPE SOLUTIONALUGUEL”, o valor do percentual (17,11%) previsto no Documento nº 7 do contrato nº 2009-8558-0425, firmado entre a Autuada e o Banco do Brasil. (...) grifo nosso.

Denota-se que a Fiscalização, por entender que “não haveria cabimento para que o serviço “TC CPE Solution ALUGUEL”, de mero caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação de serviço de comunicação [*in casu*, os serviços de comunicação de dados] representar, na verdade dois terços do valor mensal (...),” desconsiderou tal previsão contratual. E, para apurar o valor que entende como correto, realizou uma comparação deste contrato com outro que fora entabulado pela Autuada com o Banco do Brasil, utilizando os dados que contêm neste último como parâmetro para apurar a base de cálculo que entende como pertinente.

Pelo exposto, observa-se que a Fiscalização desconsiderou o que estava previsto no contrato que deu origem ao lançamento e utilizou como base de cálculo os valores que constam em outro contrato, no caso da Autuada com o Banco do Brasil.

Todavia, em que pese os argumentos da Fiscalização, se realmente estivéssemos diante de uma situação na qual a Contribuinte tenha realizado um negócio jurídico visando reduzir o valor do tributo, ocultando os verdadeiros aspectos do fato gerador ou da real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, neste caso a autoridade fiscalizadora teria que ter realizado/observado o procedimento previsto no art. 83 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, que definem as regras para desconsiderar o ato ou negócio jurídico:

Art. 83. São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica.

§ 2º A opção dos envolvidos pela forma mais complexa ou mais onerosa para a prática de determinado ato ou negócio jurídico são situações exemplificativas de falta de propósito negocial.

§ 3º Considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.

§ 4º Para efeitos de descon sideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, deverá:

I - nos termos deste artigo, intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à descon sideração.

II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela descon sideração.

§ 5º O tributo exigido nos termos do inciso II do § 4º poderá ser quitado ou parcelado até o termo final do prazo para a impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

§ 6º A multa de revalidação não exigida nos termos do §5º será integralmente restabelecida nas seguintes hipóteses:

I - discussão judicial do crédito tributário;

II- descumprimento do parcelamento.

§ 7º O procedimento disposto no §4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

§ 8º O disposto no § 5º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática da mesma conduta, que tenha levado à descon sideração do ato ou negócio jurídico pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados

da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior.

Art. 84. A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Parágrafo único. Além de discriminar os elementos constantes do art. 89, o Auto de Infração lançado na forma do caput deverá:

I - descrever os atos ou negócios jurídicos praticados;

II - discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, consignando, se houve falta de propósito negocial, abuso de forma jurídica ou outra situação;

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

Pelas provas que constam nos autos, é possível concluir que o procedimento citado não fora realizado.

Por oportuno, importante destacar que a presente apreciação não possui como pressuposto a análise do mérito, mas tão somente os procedimentos previstos na legislação mineira, que determinam as regras para que seja possível desconsiderar determinado ato ou negócio jurídico.

Pelo exposto, diante da inobservância dos preceitos previstos na legislação mineira, especificamente no que tange ao procedimento previsto no RPTA para desconsiderar ato ou negócio jurídico, julgo nulo o lançamento.

Sala das Sessões, 03 de março de 2022.

Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro